

Міністерство освіти і науки України
Тернопільський національний економічний університет
Факультет обліку і аудиту

кафедра аудиту, ревізії та аналізу

Курсова робота
на тему:
Економічна експертиза фінансової звітності
підприємства

Виконав: студент гр. ОЕЕМ-51

Дзюрман О.

Перевірив

ТЕРНОПІЛЬ - 2017

Зміст

Вступ	1
1.Теоретичні основи судово-економічної експертизи фінансової звітності.....	4
2.Нормативно-законодавча база з формування фінансової звітності.....	11
3.Організація і методика проведення економічної експертизи.....	19
Висновки	26
Література	36

Вступ

Актуальність теми. На сьогодні кожен господарюючий суб'єкт, здійснюючи свою діяльність, має на меті отримати максимальний прибуток при мінімальних витратах. Тому, будь-який підприємець повинен вміло використовувати дані фінансової звітності, оскільки на їх основі можна ретельно розглянути й оцінити фінансовий стан підприємства та прийняти виважені управлінські рішення. Фінансова звітність також є необхідною для зовнішніх і внутрішніх користувачів, оскільки, забезпечує їх повною, правдивою та неупередженою інформацією про господарюючий суб'єкт.

Майже кожне підприємство завжди потребує додаткових джерел фінансування. Задля того щоб привабити зовнішніх кредиторів, підприємство надає їм інформацію про свою господарську діяльність, зазвичай, за допомогою звітності. Якщо у звітності інформація, яка стосується фінансового стану підприємства як за звітний період, так і за попередні роки, має позитивний характер, то існує більша вірогідність залучення додаткових джерел фінансування.

Окрім того, фінансова звітність є досить вагомою не тільки для зовнішніх, але і для внутрішніх користувачів, керівництва та персоналу підприємства. За допомогою наведених даних у звітності, можливо зробити детальний аналіз показників фінансового майнового стану підприємства, його платоспроможності та рентабельності.

Предметом дослідження є теоретичні положення і методичні підходи проведення судово-економічної експертизи фінансової звітності підприємства.

Об'єктом дослідження є складання та процесом фінансової звітності.

Метою курсової роботи є теоретичне обґрунтування, дослідження діючої практики та розробка практичних і методичних рекомендацій щодо удосконалення судово-економічної експертизи фінансової звітності підприємства.

Для досягнення мети в роботі треба вирішити наступні завдання:

1. визначено сутність та зміст судово-економічної експертизи; розкрити економічний зміст фінансової звітності підприємства в цілому ;
2. визначити особливості судово-економічної експертизи фінансової звітності підприємства;
3. досліджено діючу практику судово-економічної експертизи фінансової звітності підприємств та дослідження додержання правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності та дослідження правильності формування доходів та витрат фінансово діяльності;
4. надання рекомендацій щодо удосконалення судово-економічної експертизи фінансової звітності підприємства; розраховано економічну ефективність наданих пропозицій.

Теоретичною та методологічною основою курсової роботи є сучасна теорія економічної експертизи, загальні принципи та методика її проведення. У ході дослідження, в залежності від характеру завдань використовувалися як загальнонаукові, так і специфічні методи, характерні для економічної експертизи. Заключним етапом облікового циклу підприємства є звітність, яка складається на підставі даних бухгалтерського обліку для того, щоб задовольнити інформаційні потреби користувачів, а саме: зовнішніх та внутрішніх.

Фінансова звітність є однією із складових бухгалтерської звітності. Вона містить інформацію про фінансовий стан будь-якого підприємства, рух грошових коштів, власний капітал підприємства та результати його діяльності за звітний період.

Відповідно із Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Юридичні особи, створені відповідно до чинного законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також іноземних суб'єктів господарської діяльності, зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову, податкову, статистичну та інші види звітності.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Бухгалтерський облік є обов'язковим видом обліку, який ведеться підприємством. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку.

Крім державної обов'язкової звітності, підприємства можуть складати і спеціальну внутрішньовідомчу звітність. Ця звітність використовується менеджерами підприємств та органами управління як вихідна інформація для управління окремими процесами, підрозділами тощо.

У зв'язку з важливістю звітності як для зовнішніх, так і для внутрішніх користувачів у навчальні плани підготовки бакалаврів, спеціалістів і магістрів за фахом "Облік і аудит" введено спеціальну дисципліну "Звітність підприємства".

1. Теоретичні основи економічної експертизи фінансової звітності.

Судова-експертиза (від лат. *expertus* — той, що знає з досвіду, досвідчений) — це дослідження експертом на основі спеціальних знань матеріальних об'єктів, явищ і процесів, які містять інформацію про обставини справи, що перебуває у провадженні органів досудового розслідування чи суду.

Основна мета — сприяти судовим органам в дослідженні та інтерпретації економічних показників, виявлення їх навмисних і не навмисних виправлень. Судово-економічна експертиза є однією з різновидів експертизи. Вона охоплює особливі ознаки, що описані в процесуальному законі. Судова експертиза, як і усі інші експертизи, являє собою спеціальне дослідження. Судова експертиза — це опосередкований засіб доказування. Сутність цього доказування полягає в тому, що судовому експерту доручає уповноважена процесуальним законом особа вирішити ряд поставлених питань, а судовий експерт, за допомогою своїх знань проводить повне дослідження матеріалів, що надали йому і в результаті надає правильний та достовірний висновок. Цей висновок служить джерелом доказів у кримінальному, цивільному, господарському, адміністративному судовому процесі, у справах про адміністративні правопорушення, а також у виконавчому провадженні.

Основними завданнями судово-економічної експертизи є:

- дослідження документів для того, щоб перевірити та виявити факти і обсяги залишків чи нестачі товарно-матеріальних цінностей, грошових ресурсів, а також визначення місця та часу виникнення нестачі чи залишку;
- вивчення та аналіз змісту документів для експертного висновку щодо обґрунтованості списання на виробництво сировини й матеріалів та законності руху готової продукції;
- встановлення фактів порушення фінансової дисципліни;

- визначення причин і наявності неправильного відтворення у звітах обсягу виробничої діяльності, виконуваної роботи, кількості виготовленої продукції;

- визначення дотримання законності у здійсненні бухгалтерських операцій і виявлення реального стану розрахунків між підприємствами, організаціями;

- виявлення неправильності, відхилень у бухгалтерському обліку та методиці обліку;

- встановлення причин відхилень від запроваджених норм в обліку та звітності;

- визначення відповідності господарських операцій чинному законодавству;

- розробка пропозицій, що спрямованні на запобігання зловживань та порушень законів, а також виявлення їхніх причин у господарській діяльності підприємства;

- встановлення негативних економічних наслідків щодо зловживань службовими особами, матеріальної шкоди, тяжкості наслідків для виробничих процесів;

- в межах своєї компетенції з'ясування умов, які сприяють вчиненню зловживань, а також інших протиправних дій працівниками облікового апарату підприємства.

- правильність постановки бухгалтерського обліку на підприємстві. Усе це визначає предмет судово-економічної експертизи. Його вивчення здійснюється за допомогою специфічних способів, що їх застосовує експерт під час дослідження документів, реєстрів й інших матеріалів справи.

Фінансова звітність являє собою систему узагальнених показників, що характеризують результати фінансово-господарської діяльності підприємства за певний звітний період. Основними джерелами інформації для аналізу фінансового стану підприємства є дані фінансової звітності, а об'єктами

дослідження при проведенні судово-економічних експертиз є форми фінансової звітності.

Саме аналіз фінансового стану надає змогу виявити забезпеченість підприємства фінансовими ресурсами, ефективність і доцільність їх використання та розміщення, рентабельність підприємства, його платоспроможність, ефективність господарських взаємовідносин, зокрема і при проведенні судово-економічних досліджень з питань банкрутства, доведення до банкрутства, визначення вартості майна та частки у майні власника. Для ефективного управління підприємством є необхідна оцінка показників фінансового стану, яка показує реальну фінансову ситуацію, що склалася на підприємстві під впливом різних факторів. Серед цих факторів можуть бути: ненавмисні - викликані непрофесіоналізмом чи помилками управління; навмисні протиправні дії, їх сутність полягає в тому, що вони спрямовані на незаконне збільшення або зменшення прибутку, узаконення грошових коштів, які набули злочинним шляхом.

Як об'єкт дослідження для оцінки фінансового стану фінансова звітність є основою під час проведення економічних експертиз за виявленими контролюючими органами й такими, що Розслідуються або стають предметом господарських спорів, а також різного роду протиправних дій в економічній сфері при аналізі тенденцій, які можуть призвести або сприяти негативним фінансовим результатам. Економічний аналіз пригодиться й тоді, коли саме перед експертами поставлені питання судом чи слідством стосовно отримання та використання кредитних та бюджетних коштів. У таких випадках поруч із первинними документами, які виступають у якості об'єкту економічного дослідження, також використовується фінансова звітність.

Експерт у процесі проведення перевірки фінансової звітності може зіштовхнутися з такими проблемами:

- не має чітких форм робочої документації, яка повина відповідати згідно з встановленою законодавством;

-вся інформація, яка міститься у фінансовій звітності є дуже місткою та обширною, тому експерту необхідно мати знання усіх ділянок бухгалтерського обліку;

-перевірка фінансової звітності потребує уваги, точності та охайності й займає дуже багато;

-великі обсяги роботи, невизначеність використовуваних методів перевірки та ін.

Проте, дані проблеми можуть бути вирішені у такі способи: аудитор самостійно розробляє форми робочої документації; постійного і обов'язкового огляду нормативних документів, які саме стосуються бухгалтерського обліку та фінансової звітності; використання програмних продуктів та автоматизованих засобів; можливої спільної роботи двох аудиторів над одним комплектом фінансової звітності. Аудитор, після проведення всіх необхідних процедур, може сформулювати власну думку щодо достовірності наданої фінансової звітності. Експерт після проведення перевірки має нагоду висловити свою думку про те, чи фінансова звітність складена за всіма важливими аспектами згідно встановлених принципів фінансової звітності.

Отже, мета перевірки фінансової звітності полягає в незалежній експертизі для встановлення її реальності та достовірності, своєчасності та єдності методичних звітних показників. Експерт зможе дати якісну оцінку фінансової звітності, тільки виконуючи встановлену послідовність дій, та надати рекомендації щодо усунення виявлених недоліків.

У такий спосіб, перевірка фінансової звітності підприємства допомагає висвітлити допущені помилки та недоліки роботи підприємства, тому порядок його здійснення повинен бути чітким, ретельно спланованим та узгодженим. Напрями подальших досліджень потребують подальшого вдосконалення розробки форм робочої документації у ході проведення аудиту фінансової звітності та вдосконалення методів, які застосовуються в аудиті.

Фінансова звітність – це основне джерело інформації при проведенні аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства. У фінансових звітах відображуються як фінансовий стан підприємства, так і результати його фінансово-господарської діяльності. У фінансових звітів також відображається рух грошових коштів, у результаті якого погіршуються або покращуються фінансові показники підприємств.

Фінансові звіти дають можливість оцінити ефективність фінансово-господарської діяльності підприємства, а також проаналізувати і вивчити механізми управління власним капіталом і прибутком. Це є завжди важливо для потенційних інвесторів, партнерів по бізнесу та його акціонерів.

Фінансові звіти демонструють поточний фінансовий стан і фінансово-господарську діяльність підприємства або результати його минулої діяльності та фінансовий стан протягом попередніх періодів. Проте за їх допомогою можна не тільки зробити висновки про діяльність підприємства в минулому, а також оцінити перспективи розвитку й надалі розробити заходи, які будуть спрямовані на підвищення ефективності діяльності підприємства в майбутньому. Це говорить про те, що фінансова звітність є важливою і необхідною складовою інформаційного забезпечення фінансового менеджменту в цілому й окремих його розділів, а саме: фінансового аналізу, прогнозування та планування.

Фінансова звітність підприємства складається з 4 форм:

- балансу (він є найбільшою інформативною формою для аналізу фінансового стану та найважливішою формою фінансової звітності. Це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал);
- звіту про фінансові результати (метою складання звіту про фінансові результати є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про доходи, витрати, прибутки і збитки від діяльності підприємства за звітний період);

- звіту про рух грошових коштів(метою складання звіту про рух грошових коштів – є надання користувачам повної, правдивої та неупередженої інформації про зміни, що відбулися у грошових коштах підприємства та їх еквівалентах за звітний період);

- звіту про власний капітал і приміток до звітів (метою складання звіту про власний капітал є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду).

Сукупність цих форм звітності надає змогу отримати інформацію про всі види діяльності підприємства (операційну, фінансову, інвестиційну), його майновий стан, фінансові ресурси, результати виробничої діяльності та грошові потоки, які забезпечують цю діяльність (див. рис. 1.1.). Отже, за допомогою фінансової звітності можна отримати комплексну оцінку діяльності суб'єкта господарювання, визначити його економічний потенціал та оцінити перспективи розвитку.



Рис. 1.1 Розкриття основних видів діяльності підприємства у фінансовій звітності

Для складання фінансової звітності звітним періодом є календарний рік. Проте, проміжну звітність складають щоквартальну наростаючим підсумком з початку звітного року в складі Балансу та Звіту про фінансові результати. На підприємстві баланс складається за станом на кінець останнього дня кварталу.

У тому випадку, коли підприємство буде ліквідовано складають ліквідаційний баланс, який публікується в пресі на протязі 45 днів.

Підприємства, які мають дочірні підприємства, складають фінансові звітів про власні господарські операції й крім того ще й складають консолідовану фінансову звітність, яка містить інформацію про діяльність усіх структурних підрозділів. Для об'єднання підприємств є характерним складання власної звітності, а також крім того ще й складають зведену фінансову звітність стосовно всіх підприємств, що входять до складу об'єднання.

Підприємства, згідно до українського законодавства, повинні обов'язково подавати річну та квартальну фінансову звітність органам, яким вони підпорядковані, власникам згідно з установчими документами та трудовим колективам, якщо вони це вимагають. Відкриті акціонерні товариства та підприємства — емітенти облігацій зобов'язані не пізніше 1 червня наступного за звітним року оприлюднювати річну фінансову звітність через публікації у періодичних виданнях або розповсюдженням її у вигляді окремих друкованих видань.

2. Нормативно-законодавча база з формування фінансової звітності.

В нашій державі характерною особливістю законодавства є постійне його удосконалення та розвиток. Це стосується й до нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку.

Існуюча законодавча база та сукупність інших нормативних документів, які є основою організації обліку - це основна складова при визначенні національної системи обліку та звітності. В Україні важливим результатом реформи бухгалтерського обліку є побудова в цілому системи регулювання обліку, яка орієнтована на забезпечення потреб усіх зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації, що врахувала необхідність відповідності стандартів українського обліку з міжнародними. В багатьох країнах світу держава є поручителем того, що всі учасники ринкових відносин матимуть змогу одержувати дійсну бухгалтерську інформацію з метою виключення збитків від ризику для юридичних осіб і фізичних, які вступають під час комерційних угод у взаємовідносини. Це досягається за рахунок норм законодавства, що містять детальні положення стосовно ведення бухгалтерського обліку.

В Україні з 1 січня 2000р в розвитку українського бухгалтерського обліку розпочався новий етап. Він характеризується введенням в дію Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV, нового Плану рахунків бухгалтерського обліку, активів, зобов'язань, капіталу і господарських операцій підприємств і організацій, окрім того ще й Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» є документом вищої юридичної сили з бухгалтерського обліку. Саме він забезпечує єдність у веденні обліку.

В Україні основою нормативно-правового регулювання обліку є встановлення єдиних для всіх підприємств правил ведення фінансового обліку, які б захищали інтереси користувачів фінансової звітності.

В нашій країні державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється з метою:

- створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що є обов’язковими для всіх підприємств. Ці правила захищають інтереси користувачів та гарантують їх;
- удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Структура регулювання бухгалтерського обліку в нашій державі:

- І рівень - загальні положення Закону;
- II рівень - Стандарти і План рахунків, які базуються на Законі, що затверджені і зареєстровані в Міністерстві юстиції;
- III рівень - накази та листи Міністерства фінансів, які роз’яснюють, яким чином застосовувати кожний Стандарт в конкретній ситуації.

В Україні бухгалтерський облік перш за все ґрунтується на міжнародних визнаних нормах обліку та звітності. Законом встановлені основні вимоги до ведення бухгалтерського обліку та на підприємстві ведеться безпосередньо з дня його реєстрації до моменту ліквідації.

При організації бухгалтерського обліку фінансових результатів використовують такі основні нормативні документи:

Таблиця 1.1

Основними нормативно-правовими джерелами фінансової звітності є:

N п/п	Найменування нормативного документу	Коли і ким виданий	Короткий зміст
1	Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» (зі змінами і доповненнями)	Затверджений постановою ВРУ від 16.07.99 р №996-XIV	Встановлює призначення і порядок ведення рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації методом подвійного запису
2	Методичні рекомендації по перевірці співставлення показників форм річної фінансової звітності підприємств	Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 9.01.2001 року №053);	Надає рекомендації по перевірці і співставленню показників форм річної фінансової звітності підприємств

3	Про затвердження Порядку складання річних фінансових звітів установами та організаціями, які отримують кошти державного або місцевих бюджетів	Затверджено наказом МінФін України 09.01.2007 №1	Цим Порядком визначається склад і принципи складання фінансової звітності та вимоги до розкриття її елементів.
4	Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні	Затверджено постановою КМУ від 03.04.93 №250	Визначає порядок організації та ведення обліку в складанні та поданні бухгалтерської звітності а також відносини з цих питань підприємств і установ з органами держаної виконавчої влади, внутрішніми та зовнішніми споживачами бухгалтерської інформації
5	Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами» зі змінами і доповненнями	Затверджено наказом МінФін України 19.05.2005 №412	визначає методологічні засади формування інформації про доходи, витрати, фінансові результати, активи і зобов'язання звітних сегментів та її розкриття у фінансовій звітності.
6	Про затвердження Інструкції про порядок складання оприлюднення фінансової звітності банків України (зі змінами та доповненнями)	Затверджено Постановою Національного банку України 07.12.2004 №598	Ця Інструкція визначає: склад фінансової звітності; зразки форм фінансової звітності; порядок, періодичність складання та вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності; порядок подання до Національного банку та оприлюднення фінансової звітності.
7	Правила складання звітності про виконання місцевих бюджетів	Затверджено Наказом Державного казначейства України	Метою складання звітності про виконання місцевих бюджетів є надання повної, правдивої та неупередженої інформації про стан виконання місцевих

		08.10.2004 №173	бюджетів користувачам для прийняття рішень
8	Про затвердження Змін до Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України та внесення змін до Положення про організацію операційної діяльності в банках України	Затверджено Постановою Правління Національного банку України від 18.02.2004 №56	Затверджує Зміни до Положення про організацію бухгалтерського обліку та звітності в банках України, затвердженого постановою Правління Національного банку України від 30.12.98 №566 (z0056–99) і зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 01.02.99 за №56/3349
9	Про затвердження Порядку надання звітності фінансовими компаніями, довірчими товариствами, а також юридичними особами – суб'єктами господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають визначену законами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг можливість надавати послуги з фінансового лізингу	Затверджено Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27.01.2004 №27	Цей Порядок визначає правила складання та подання звітності фінансовими компаніями, інформація про які внесена до Державного реєстру фінансових установ (далі – фінансові компанії), довірчими товариствами та юридичними особами – суб'єктами господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають визначену законами та нормативно-правовими актами Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України (далі – Держфінпослуг) можливість надавати послуги з фінансового лізингу (далі – лізингодавці) до Держфінпослуг, установлює загальні вимоги до заповнення форм звітних даних та строки їх подання.
10	Про затвердження Порядку складання та подання звітності	Затверджено Розпорядженням Державної комісії	Цей Порядок визначає порядок складання та подання звітності кредитними спілками та

	кредитними спілками та з об'єднаними кредитними спілками до Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України	регулювання ринків фінансових послуг України 25.12.2003 №177	об'єднаними кредитними спілками (далі – кредитні спілки) до Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг (далі – Держфінпослуг), установлює загальні вимоги до заповнення звітних форм та терміни їх подання
11	Про внесення змін до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ	Наказ Державного казначейства України №140 від 27.12.2000	Зазначає зміни до Порядку застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку бюджетних установ
12	П(с) БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;	Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 31 березня 1999 р. №87	Цим Положенням (стандартом) визначаються мета, склад і принципи підготовки фінансової звітності та вимоги до визнання і розкриття її елементів.
13	П(с) БО №2 «Баланс»	Затверджено наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р	Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма балансу та загальні вимоги до розкриття його статей.
14	П(с) БО №3 «Звіт про фінансові результати»	Затверджено наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р	Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма Звіту про фінансові результати, а також загальні вимоги до розкриття його статей.
15	П(с) БО №4 «Звіт про рух грошових коштів»	Затверджено наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р	Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про рух грошових коштів та загальні вимоги до розкриття його статей.
16	П(с) БО №5 «Звіт про власний капітал»;	Затверджено наказом Міністерства фінансів України №87 від 31.03.99р	Цим Положенням (стандартом) визначаються зміст і форма звіту про власний капітал і загальні вимоги до розкриття його статей.

17	П(с) БО №6 «Виправлення помилок і змни у фінансових звітах»	Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. №137	Цим Положенням (стандартом) визначається порядок виправлення помилок, внесення та розкриття інших змін у фінансовій звітності
18	П(с) БО №25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 25 лютого 2000 р. №39 (Внесено текст змни доповнення Наказами Міністерства фінансів України від 30 листопада 2000 р. №304)	Положення (стандарт) 25 установлює зміст і форму Фінансового звіту суб'єкта малого підприємництва в складі Балансу (форма №1-м) і Звіту про фінансові результати (форма 2-м) та порядок заповнення його статей

Більша частина цих нормативних документів введена в дію з 01.01.2000 р, а інша – в наступний період їх розробки і затвердження.

Аналіз прийнятих нормативних документів свідчить, що система нормативно-правового забезпечення бухгалтерського фінансового обліку в Україні набула багаторівневого характеру.

I рівень – конституційний. Єдиним та найвищим в Україні для всіх сфер діяльності є конституційний рівень. Він передбачає регулювання відносин у сфері підприємницької діяльності на основі єдиного нормативно-правового акту – Конституції України. Цей акт має найвищу юридичну силу та встановлює загальні принципи здійсненні підприємницької діяльності . Адже норми Конституції є нормами прямої дії, тобто закони та інші нормативно-правові акти приймаються на основі Конституції України і повинні їй відповідати.

Прівень – законодавчий, який передусім включає Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні». Законодавчий, який включає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та інші законодавчі та підзвітні акти.

В законі передбачено: обов'язковість ведення фінансового обліку всіма юридичними особами, незалежно від їх організаційно-правової форми і форм власності; одноманітність ведення бухгалтерського обліку усіма суб'єктами господарювання; основні вимоги щодо його організації, правила та процедури ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Проте, склалось так склалося, що при ведення бухгалтерського фінансового обліку деякі питання регулюються кодексами України, іншими законами, а саме: «Про господарські товариства», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про збір на обов'язкове державне пенсійне страхування», «Про податок на додану вартість».

Отже, проаналізувавши Закон «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» й інші законодавчі акти, можна дійти до висновку, що між ними існують деякі неузгодженості, так у вказаному законі зазначено, що фінансова, податкова, статистична та інші звітності складаються підприємствами, які використовують грошовий вимірник, на основі даних бухгалтерського обліку, а Законом України «Про оподаткування прибутку підприємства» передбачено, що податкова звітність складається за даними податкового обліку. Це призвело до того, що сьогодні підприємства змушені вести два види обліку – бухгалтерський і податковий. Ведення двох обліків у практиці спричиняє виникнення помилок і перекручень у бухгалтерському фінансовому обліку та недостовірне визначення фінансових результатів і в кінцевому випадку суттєво впливає на прийняття обґрунтованих управлінських рішень не тільки керівництвом підприємства, а й іншими користувачами фінансової інформації.

III рівень – нормативний. До цього рівня можна віднести національні П(С)БО, План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і

господарських операцій підприємств та Інструкцію про його застосування. Приймаються Міністерством фінансів, НБУ. В них викладені загальні вимоги державного регулювання бухгалтерського обліку, містяться основні поняття, базові правила та прийоми бухгалтерського обліку.

Документи цього рівня визначають загальні принципи і правила ведення фінансового обліку та формування повної, достовірної та неупередженої інформації про фінансово-майновий стан підприємства у фінансовій звітності.

Недивлячись на те, що всі П(С) БО базуються на міжнародних стандартах бухгалтерського обліку, між ними все ж таки існують деякі відмінності. Найосновнішою відмінністю є відсутність концептуальної основи П(С) БО. З метою єдиної інтерпретації змісту П(с) БО, Плану рахунків та інших нормативних документів бухгалтерами виникає потреба у розробці методичних рекомендацій, стосовно їх застосування.

Отже, проаналізувавши нормативно-правову базу можна наочно побачити, як нормативні документи дуже швидко змінюються, а саме: доповнюють та змінюють вже діючі документи або приймаються нові. Як наслідок з дня прийняття незалежності України і до сьогоднішнього дня ще не створилася стала законодавча нормативна база.

3.Організація судово-бухгалтерської організації в Україні

Організація (від фр. organisation) — це побудова, впорядкування певного процесу.

Організація передбачає встановлення певних правил, принципів, за якими має відбуватись той чи той процес. Без відповідної організації неможливе існування суспільства в цілому та його частин зокрема. Зважаючи на те що судово-бухгалтерська експертиза є невід’ємною частиною суспільного життя взагалі та судового процесу зокрема, вона також потребує належної організації. Ця потреба реалізується у відповідних нормативно-правових актах, які ухвалюються державними органами, що мають на це повноваження. В Україні до таких органів належать Верховна Рада України, Міністерство юстиції, Міністерство внутрішніх справ, Служба безпеки.

У цих документах визначаються ті установи, на які покладається обов’язок проведення судово-бухгалтерської експертизи; установлюються порядок призначення та проведення експертизи, права, обов’язки та відповідальність учасників даного процесу, документи, якими оформляється процес проведення експертизи, проблеми та задачі, які вона вирішує; з’ясовуються питання фінансового та інформаційного забезпечення процесу проведення експертизи. Судово-експертну діяльність в Україні здійснюють державні спеціалізовані установи та відомчі служби:

науково-дослідні та інші установи судових експертиз Міністерства юстиції України і Міністерства охорони здоров’я України;

експертні служби Міністерства внутрішніх справ, Міністерства оборони та Служби безпеки України.

Координацію організації судово-експертної діяльності в Україні здійснює Міністерство юстиції України.

Одними з основних завдань Міністерства юстиції є організація експертного забезпечення правосуддя, формування державного замовлення на науково-

дослідні роботи в галузі судової експертизи, контроль за діяльністю підвідомчих науково-дослідних інститутів судових експертиз, координація роботи відповідних державних органів з питань розвитку судової експертизи, контроль за судово-експертною діяльністю, атестація судових експертів. У системі Міністерства юстиції діють Київський, Харківський, Львівський, Одеський та Донецький науково-дослідні інститути судових експертиз, які мають філії у Вінниці, Дніпропетровську, Тернополі, Чернігові, Симферополі, Севастополі, Херсоні, Черкасах.

Експертні установи Міністерства охорони здоров'я України складаються із судово-медичних бюро та судово-психіатричних відділень, які є майже в кожному обласному центрі.

У системі Міністерства внутрішніх справ України для проведення судових експертиз створено криміналістичний центр, який має обласні філії. Крім того, судово-експертна діяльність може здійснюватись на підприємницьких засадах на підставі спеціальних дозволів (ліцензій), а також окремими громадянами на підставі разових договорів. Міністерство юстиції України веде реєстр атестованих експертів державних і підприємницьких структур та громадян. Органи дізнання, попереднього слідства та суди зобов'язані доручати проведення судових експертиз здебільшого спеціалістам, внесеним до цього реєстру.

Організація науково-методичного забезпечення судово-експертної діяльності покладається на ті міністерства та відомства, до складу яких входять відповідні спеціалізовані установи та заклади, що здійснюють відповідний вид судової експертизи, у тому числі й судово-бухгалтерську.

Для розгляду найважливіших питань розвитку судової експертизи, що мають міжвідомчий характер, при Міністерстві юстиції України створюється координаційна рада з проблем судової експертизи. На Координаційну раду з проблем судової експертизи покладається обговорення та розробка рекомендацій з таких питань: забезпечення як найповнішого задоволення потреб судів, органів дізнання та досудового слідства в експертних

дослідженнях; розвиток мережі судово-експертних закладів та розширення обсягів і видів судових експертиз, впровадження нових видів експертиз; удосконалення процесуального законодавства України щодо проведення судової експертизи; узгодження відомчих нормативних актів (положень, інструкцій, наказів), які регламентують порядок проведення судових експертиз та діяльність установ і служб судових експертиз; створення нових видів судових експертиз, організаційні та методичні засади яких вимагають об'єднання зусиль судово-експертних установ різних відомств; визначення актуальності та пріоритетності основних напрямків науково-дослідних робіт і конкретних тем, які потребують спільної та узгодженої розробки, а також редакційно-видавничої діяльності з питань судової експертизи; удосконалення організаційних засад проведення міжвідомчих комплексних експертиз; обмін науково-технічною інформацією та статистичними даними за профілем діяльності; розробка загальних положень з атестації судових експертів та діяльності відомчих експертно-кваліфікаційних комісій; удосконалення форм науково-методичної роботи з посадовими особами, які призначають судові експертизи; формування державного реєстру судових експертів; розробка загальних вимог з підготовки кадрів для судово-експертних установ та підвищення їхньої кваліфікації; організація міжвідомчого інформаційного банку судових експертиз; проведення міжвідомчих науково-методичних конференцій, семінарів, лекцій з проблем судової експертизи; установа та розвиток міжнародного співробітництва та обміну науково-технічними досягненнями в галузі криміналістики і судової експертизи; здійснення інших організаційних заходів, спрямованих на розвиток наявних та впровадження нових видів судових експертиз.

Організаційно-фінансове забезпечення судово-бухгалтерської експертизи в Україні визначається Законом України «Про судову експертизу». Здійснення науково-дослідними установами судових експертиз, наукових розробок з питань організації та проведення судових експертиз фінансується з державного бюджету. Виконання судових експертиз іншими спеціалізованими установами

та відомчими службами фінансується за рахунок коштів, що виділяються їм на цю мету з державного та місцевих бюджетів, а науково-дослідними установами — за рахунок замовника.

Інші роботи зазначені установи та служби проводять на госпрозрахункових засадах.

Перелік державних платних послуг, які надаються науково-дослідними інститутами судових експертиз Міністерства юстиції, затверджений постановою Кабінету Міністрів України . Ці послуги надаються інститутами судових експертиз юридичним та фізичним особам на договірних засадах за плату в обсязі витрат, пов'язаних з їх виконанням. До таких платних послуг належать:

1. Проведення судових експертиз, а саме: криміналістичних, біологічних, автотехнічних, економічних, бухгалтерських, товарознавчих, будівельно-технічних та інших у цивільних, господарських та адміністративних справах на підставі та в порядку, встановленому законодавством.
2. Навчально-методична робота із замовниками та виконавцями науково-експертних досліджень.
3. Розробка рекомендацій для органів дізнання, досудового слідства та судів, спрямованих на профілактику правопорушень.
4. Підготовка та видання наукових робіт, впровадження наукових розробок в експертну практику.
5. З'ясування обставин, які сприяли або могли сприяти скоєнню злочинів, та розробка рекомендацій з їх усунення.
6. Консультаційні та експертні послуги у разі виклику в органи дізнання та суду.
7. Надання науково-технічних послуг організаціям та громадянам відповідно до законодавства та статусу установ.
8. Проведення науково-практичних семінарів та нарад, конференцій, симпозіумів з питань теорії та практики судової експертизи та криміналістики, обміну передовим досвідом експертної роботи.

9. Проведення експертної підготовки з наступним присвоєнням у порядку, визначеному Законом України «Про судову експертизу», кваліфікації судового експерта.

10. Проведення навчання експертів з метою вивчення нових методів та методик експертних досліджень, а також змін у законодавстві з питань судових експертиз.

11. Проведення наукових та науково-технічних експертиз у галузі судової експертизи.

12. Послуги, спрямовані на розв'язання питань, які не належать до судочинства, коли для цього використовуються засоби та методи судової експертизи.

13. Копіювальні та брошурувальні роботи.

Згідно зі ст. 18 Закону України «Про судову експертизу» на працівників державних спеціалізованих установ судових експертиз поширюються особливості матеріального та соціально-побутового забезпечення, передбачені Законом України «Про державну службу».

Керівники спеціалізованих установ та відомчих служб за отримання згоди від органу або особи, які призначили судову експертизу, мають право включати до складу експертних комісій спеціалістів інших держав. Такі спільні експертні комісії здійснюють судові експертизи відповідно до умов та положень процесуального законодавства України. Плата іноземним фахівцям за участь у судовій експертизі та відшкодування інших витрат, пов'язаних з її виконанням, здійснюється, відповідно, за домовленістю сторін.

Спеціалізовані установи та відомчі служби, які виконують судові експертизи, користуються правом установлювати міжнародні наукові зв'язки з інституціями криміналістики інших країн, проводити спільні наукові конференції, обмінюватися науковою інформацією та випускати спільні видання в галузі судової експертизи і криміналістики.

Охорону приміщень і територій установ судових експертиз забезпечує Міністерство внутрішніх справ за рахунок коштів, які виділяються йому для цього з державного бюджету.

Процес судово-бухгалтерської експертизи та його стадії

Як будь-який дослідний процес, провадження експертизи включає такі стадії:

- підготовчу;
- організаційно-методичну;
- дослідну;
- узагальнення, оцінки і реалізації результатів експертизи.

На підготовчій стадії, виходячи з характеру завдань, поставлених правоохоронними органами, здійснюється: підбір експертів; складання завдання на проведення експертизи керівником експертної установи вивчення призначеним експертом-бухгалтером змісту завдання та постанови правоохоронних органів; підбір нормативно-правових актів з питань, які мають бути досліджені. Організаційно-методична стадія включає:

вивчення змісту і повноти матеріалів справи, поданих на експертизу; опрацювання методики проведення експертизи;

Складання календарного плану-графіка проведення судово-бухгалтерської експертизи

Дослідна стадія судово-бухгалтерської експертизи передбачає виконання експертом-бухгалтером конкретних процедур, передбачених методикою дослідження, в тому числі з використанням ЕОМ, для одержання необхідної інформації щодо питань, поставлених перед судово-бухгалтерською експертизою.

Стадія узагальнення, оцінки і реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи включає два етапи:

- узагальнення результатів експертизи передбачає групування і систематизацію недоліків фінансово-господарської діяльності підприємства, які стали об'єктом бухгалтерської експертизи, за економічною однорідністю і хронологічною послідовністю, узагальнення результатів дослідження, складання експертного висновку, розроблення пропозицій із профілактики виявлених недоліків;

- реалізація результатів експертизи — це передання експертного висновку органу, який призначив експертизу; оцінка висновку експерта слідчим; допит експерта на попередньому слідстві чи судовому розгляді.

Таким чином, провадження судово-бухгалтерської експертизи являє собою системне дослідження господарських процесів, в яких виникли конфліктні ситуації в правовідносинах, з метою встановлення доказів істини для їх правового врегулювання.

Висновок

Складання та надання висновку експертом бухгалтером є, як правило, завершальною стадією його роботи щодо проведення судово бухгалтерської експертизи як у процесі попереднього слідства, так і в суді.

Фактичні дані, які в результаті проведеного дослідження виявлені експертом, надають його висновку доказового значення у справі. Це означає, що суд та слідство використовують висновки експерта для обґрунтування рішення, що виноситься ними у справі.

З огляду на сказане висновок експерта бухгалтера має задовольняти низку вимог, найголовнішими з яких є: відповідність процесуальним вимогам, об'єктивність, повнота, наукова обґрунтованість, логічність та послідовність викладення, стислість та чіткість.

Висновок судово-бухгалтерської експертизи складається на підставі досліджень усіх наданих експерту бухгалтеру матеріалів у межах його компетенції. Цей висновок має повно і об'єктивно відбивати результати проведеного дослідження і підтверджуватися даними первинних документів, облікових реєстрів і звітності господарського органу. Оскільки висновок бухгалтера експерта є доказом, то він має бути чітким, конкретним і зрозумілим як для слідчого, так і для всіх учасників судового розгляду.

Висновок експерта бухгалтера складається з трьох частин:

- вступної;
- досліджувальної;
- висновків дослідження, а також додатків.

У вступній частині висновку експертизи зазначається:

- назва експертизи, її номер, чи є вона первинною, додатковою, повторною, комісійною або комплексною;
- особа або орган, які призначили експертизу;
- дані про експерта: посада, прізвище, ім'я та по батькові, освіта, експертна спеціальність та стаж експертної роботи; науковий ступінь та вчене звання;

- дата надходження матеріалів до експертної установи і дата підписання висновку експертизи;
- де і ким винесено постанову або ухвалу про призначення експертизи;
- питання, які належить вирішити експертові.

Питання включаються у формулювання постанови про призначення експертизи. Якщо поставлено кілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найдоцільніший порядок дослідження. Науково-методичним рекомендаціям з питань підготовки і призначення судових експертиз у науково-дослідних судово експертних установах Міністерства юстиції України, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після з'ясування питання в редакції постанови про призначення експертизи він може дати відповідні роз'яснення і викласти питання в редакції, що відповідає згаданим рекомендаціям.

Питання, які поставлені експертом із власної ініціативи, вказуються після питань, зазначених у постанові про призначення експертизи:

- найменування матеріалів, що надійшли на експертизу;
- клопотання експерта про подання додаткових матеріалів, наслідки їх розгляду;
- короткі обставини справи, зокрема найменування організації, якій спричинено збитки або донараховано податки, якщо вони мають суттєве значення для надання висновку;
- відомості про осіб, які були присутні під час проведення досліджень;
- попередження експерта про кримінальну відповідальність за ст. 384 КК України за надання завідомо неправдивого висновку;
- довідково нормативні документи та методична література, які використовувались експертом для вирішення поставлених питань.

Питання у вступній частині висновку наводяться в тому самому формулюванні, в якому вони поставлені слідчим або судом. Зміни їх не допускаються.

У досліджувальній частині висновку відтворюється увесь процес експертного

дослідження в тій послідовності, в якій згруповані питання. При цьому формулювання питань не повторюються, а дається посилання на їхній порядковий номер.

Кожному питанню, яке вирішує експерт, має відповідати певний розділ досліджувальної частини.

Якщо кілька питань тісно взаємозв'язані, хід їх вирішення можна описувати в одному розділі.

Викладення процесу дослідження є дуже важливою частиною висновку експерта, оскільки з проведених досліджень мають випливати висновки, а висновки повинні бути мотивовані дослідженням. Експерту бухгалтеру слід вдумливо поставитися до викладення у своєму висновку матеріалів цього розділу ще й тому, що саме ця частина є підставою для оцінки висновку слідчим та судом. Як уже зазначалося, даний опис має бути найбільш ясним і зрозумілим.

Викладення досліджувальної частини слід починати із зазначення даних, виявлених ревізією, а потім вихідних даних бухгалтерського обліку, використаних експертом. Далі вказується, в якому напрямку проводилося дослідження, які були застосовані прийоми дослідження, які документи порівнювалися, якими документами, зокрема нормативними актами, дослідження підтверджується.

Тут також розгорнуто мотивуються думки, що їх потім викладають стисло у висновках.

Якщо проводилися слідчі дії за участю експерта, він указує і на це, оскільки результати такої участі відбилися на обґрунтованості висновків.

У разі посилань на документи та інші матеріали справи у висновку зазначають відповідні аркуші справи.

Досліджуючи матеріали справи й обґрунтовуючи свої висновки, експерт бухгалтер складає окремі таблиці та відомості з розрахунками, які в разі їх громіздкості доцільно розміщувати не в самому тексті розділу «Дослідження», а в додатку до висновку.

Отже, у досліджувальній частині висновку експертизи описується процес дослідження та його результати, а також дається обґрунтування висновку експерта. Ця частина має містити:

- відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи дослідження, умови проведення;
- посилання на додатки та необхідні роз'яснення до них;
- експертну оцінку результатів дослідження.

Завершальну частину висновку становлять саме висновки. Тут викладаються в узагальненому вигляді ті результати, які впливають із проведеного дослідження з кожного питання окремо, та надаються відповіді на поставлені перед експертом запитання в тій послідовності, в якій вони розташовані у вступній частині.

На кожне з поставлених запитань має бути дано відповідь за суттю або вказано, з яких причин неможливо це зробити.

Якщо висновок експерта не підтверджує висновки ревізора або дані бухгалтерського обліку, експерту слід пояснити причини розбіжностей з посиланням на конкретні документи.

Висновки експерта мають носити категоричний характер. Проте це не виключає надання експертом бухгалтером альтернативних висновків. Альтернативні висновки експерта бухгалтера не слід змішувати з імовірними, які доказового значення не мають.

Здійснюючи своє право на ініціативу, експерт бухгалтер залежно від конкретних умов може вчинити так:

- або тільки вказати на встановлені ним обставини (якщо матеріали справи не дозволяють висвітлити їх докладно);
- або досліджувати питання до кінця, формулюючи кінцевий висновок щодо цих обставин.

У додатках до висновку експерт бухгалтер може навести різні таблиці, схеми, графіки, розрахунки та інший громіздкий цифровий матеріал, складений у процесі дослідження. Кожен додаток до висновку є його невід'ємною

складовою. Усі додатки мають бути пронумеровані, підписані експертом і скріплені печаткою установи, а у висновку мають бути посилання на них із вказівкою номера додатка і його назви.

Висновок експертизи підписують експерти, які проводили дослідження, після чого він засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються таблиці, вони також підписуються експертами та засвідчуються печаткою експертної установи. Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох примірниках, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

Предмети та документи, що були об'єктами експертного дослідження, підлягають поверненню особі або органу, які призначили експертизу, разом з висновком експертизи або повідомленням про неможливість провести експертизу, засвідченим підписом експерта, що проводив дослідження, та печаткою експертної установи.

У разі проведення повторної експертизи у вступній частині висновку експертизи викладаються відомості про первинні експертизи: прізвища, ініціали експертів, назва експертної установи чи місце роботи експертів, номер і дата висновку експертизи, висновки досліджень попередніх експертиз із питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, що зазначені в постанові про її призначення. У досліджувальній частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

На повторні експертизи складаються контрольні картки, які надсилаються установі, в якій виконувались попередні експертизи, та до Міністерства юстиції України. Один примірник картки залишається в експертній установі. Якщо висновки повторних і попередніх експертиз не збігаються, то до установи, в якій виконувалась попередня експертиза, надсилається також екземпляр висновку повторної експертизи з усіма додатками.

Таким чином, незалежність судового експерта та правильність його висновку забезпечують:

процесуальний порядок призначення судового експерта;
заборона під загрозою передбаченої законом відповідальності втручатися будь-кому в проведення судової експертизи;
існування установ судових експертиз, незалежних від органів дізнання та попереднього слідства;
створення необхідних умов для діяльності судового експерта, його матеріальне і соціальне забезпечення;
кримінальна відповідальність судового експерта за надання свідомо неправдивого висновку та відмову без поважних причин від виконання покладених на нього обов'язків;
можливість призначення повторної судової експертизи;
присутність учасників процесу в передбачених законом випадках під час проведення судової експертизи.

Висновок експертизи, що виконується під час судового розгляду, складається з урахуванням таких особливостей:

у вступній частині висновку не записують про попередження експерта про відповідальність за надання свідомо помилкового висновку, тому що це роблять у протоколі судового засідання; якщо з питань, що їх дозволять ставити під час судового розгляду, проводилася судова експертиза на попередніх стадіях процесу, і експерт бухгалтер згоден з її висновками, він вправі посилатися на них.

Висновок експертизи й усі додатки до нього складають у двох примірниках, один з яких направляється особі чи органу, що призначили експертизу, а другий залишається в архіві експертної установи.

Згідно зі ст. 67 Кримінально-процесуального кодексу України суд, прокурор, слідчий та особа, що проводили слідство, зважують докази на свій власний розсуд, який ґрунтується на різнобічному, повному й об'єктивному розгляді всіх обставин справи в їх сукупності, керуючись законом. Це правило

повністю стосується і висновку експертів бухгалтерів, бо докази не мають заздалегідь установленної сили, і висновки експертів не мають ніяких переваг проти інших доказів.

Проте на практиці доказове значення висновків експерта іноді значно завищується, оскільки вважається, що якщо вони базуються на використанні спеціальних наукових знань, то не може бути сумнівів у їх правдивості. Водночас як з об'єктивних, так і із суб'єктивних причин висновок експерта може бути помилковим та повністю або частково необґрунтованим. У зв'язку з цим висновок експерта обов'язково має бути оцінений слідчим, адвокатом та суддею.

Ст. 77 КПК України передбачені випадки, коли експерт не має можливості надати висновок:

якщо поставлені перед експертом питання виходять за межі його спеціальних знань;

якщо надані експерту матеріали є недостатніми для надання висновку. За наявності цих обставин експерт у письмовій формі повідомляє орган, що призначив експертизу, про неможливість дати висновок. Однак у КПК немає вказівок, в якій формі таке повідомлення має бути складене, також не передбачений і зміст цього документа.

На наш погляд, повідомлення про неможливість дати висновок має складатися за змістом, аналогічним висновку експерта, з тією різницею, що замість викладення дослідження з поставлених питань треба навести обґрунтування неможливості надати висновок.

У разі неповноти матеріалів експерт перш за все зобов'язаний порушити клопотання про їх витребування та залучення до справи. Необхідність у складанні повідомлення про неможливість дати висновок виникає в цьому разі тільки тоді, коли слідчий або суд вичерпали всі шанси надати експерту необхідні матеріали або коли надані експерту матеріали недоброякісні, бухгалтерський облік в незадовільному стані, через що керуватися ним не можна.

Повідомлення про неможливість дати висновок має бути мотивованим: у ньому вказується, чому експерт вважає, що питання не входять до його компетенції, або чому на підставі матеріалів, поданих для дослідження, не можна відповісти на поставлені питання. В останньому разі бажано конкретно вказати, відсутність саме яких матеріалів перешкоджає наданню висновку. У випадках, коли експерт бухгалтер на одні запитання дає відповіді, а на інші відповісти не в змозі, складається один документ — висновок експерта. Проте та частина цього висновку, де експерт мотивує свою відмову від відповідей на поставлені питання, має характер повідомлення про неможливість дати висновок.

Повідомлення про неможливість проведення експертизи складається у двох примірниках, підписується експертом та засвідчується печаткою експертної установи. Один примірник керівник експертної установи надсилає особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі. Якщо таке повідомлення дається під час судового розгляду, то його складає і підписує експерт у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий керівникові експертної установи.

Згідно зі ст. 23 і 64 КПК під час провадження попереднього слідства, дізнання і розгляду справи в суді виявленню і доказу підлягають також обставини, які сприяють вчиненню злочину. У зв'язку з цим висновок експерта бухгалтера з цих питань має важливе значення для виконання правоохоронними органами завдань, пов'язаних з попередженням правопорушень.

Експерт бухгалтер у межах своєї компетенції може допомогти виявити обставини, які сприяли вчиненню правопорушень, а також запропонувати заходи щодо їх усунення.

Експерт бухгалтер дає свої рекомендації лише на підставі аналізу первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку і звітності підприємства, використовуючи свої спеціальні знання, не торкаючись при цьому юридичної відповідальності посадових осіб за створення ними умов, які

сприяли вчиненню правопорушень. При цьому експерту бухгалтер має зазначити, які нормативно-правові акти, інструкції, положення порушені, вказати характер виявлених порушень, і хто їх допустив.

Експерту бухгалтеру під час дослідження цих питань можуть бути потрібними додаткові матеріали: акти проведених ревізій, перевірок та інвентаризацій за попередні періоди, копії наказів і розпоряджень керівника організації відносно результатів проведеного контролю, додаткові пояснення керівника підприємства, головного бухгалтера, матеріально відповідальних і посадових осіб, ревізорів контролерів, працівників бухгалтерії тощо з досліджуваних питань. На вимогу експерта йому мають бути надані необхідні матеріали.

Виявивши порушення і недоліки в організації обліку і контролю, які сприяли вчиненню правопорушень на підприємстві, що перевіряється, експерт бухгалтер може рекомендувати у своєму висновку необхідні заходи щодо їх усунення. Ці рекомендації мають бути обґрунтованими і конкретними. Слідчий, аналізуючи висновок експерта бухгалтера, вирішує питання, наскільки виявлені експертом обставини, які належать до обліку й контролю, сприяли вчиненню злочину, чи підтверджуються вони даними, що містяться в справі, а також перевіряє обґрунтованість заходів, рекомендованих експертом для усунення цих обставин.

Під час судового розгляду кримінальних справ про господарські злочини експерт бухгалтер, використовуючи свої спеціальні знання, може ставити обвинувачуваному і свідкам запитання, які мають допомогти суду й учасникам судового розгляду якнайповніше з'ясувати обставини, що сприяли вчиненню правопорушень.

Якщо немає сумнівів у обґрунтованості висновку експерта бухгалтера, суд використовує ці дані в сукупності зі здобутими в процесі попереднього слідства і судового розгляду доказами для ухвали. У ній аналізуються обставини, які сприяли вчиненню правопорушень. У ряді випадків суд, узявши до уваги рекомендації експерта бухгалтера, може винести часткову постанову із

зазначенням заходів, спрямованих на усунення причин і умов, що сприяють вчиненню правопорушень.

Список використаної літератури

1. Бухгалтерський облік: навч. посібник / Ю.А. Верига, М.О. Виноградова, Т.В. Гладких, [та ін.]. - К.: Центр учб. л-ри, 2010. - 500 с.
2. Бухгалтерський облік і аудит: термінологічний українсько-російсько-англійський словник: навч. посіб. / Ю.А. Верига, В.Л. Іщенко, Т.В. Гладких, А.Ж. Пшенична, И.О. Кулявець. - К.: Центр учб. л-ри, 2012. - 292 с.
3. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика: навч. практ. посібник / НІ. Верхоглядова, В.П Шило, С.Б. Ільїна, В.І. Кисла. - К.: Центр учб. л-ри, 2010. - 536 с.
4. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навч. посіб. / Є.Ю. Шара, О.О. Бідюк, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. - К.: Центр учб. л-ри, 2011. - 424 с.
5. Верига Ю.А. Фінансовий облік: навч. посібник / Ю.А. Верига, Т.В. Гладких, М.М. Орищенко. - К.: Центр учб. л-ри, 2012. - 438 с.
6. Верига Ю.А. Бухгалтерська фінансова звітність підприємства. Навч. посібник. 2-е - вид., перероб. і допов. / За редак. проф. Ю.А.Вериги - К.: ПП "Видавничий дім Компютерпрес", 2008. - 485 с.
7. Верига Ю. А. Звітність підприємств [Електронний ресурс]: навчально-методичний посібник для самостійного вивчення дисципліни за кредитно-модульною системою організації навчального процесу / Ю.А. Верига, М.М. Орищенко, Н.В. Прохар. - Полтава: ПУЕТ, 2011. -Спосіб доступу: локальна мережа ПУЕТ.
8. Верига Ю. А. Бухгалтерський облік: нормативно-правові документи: коментар: навч. посібник / Ю.А. Верига, Г.І. Зима. - К.: Центр учб. л-ри, 2009. - 656 с.
9. Гончаренко В.Г. Експертизи у судовій практиці . - К.: Юрінком Інтер 2005.